

บทที่ 2

แนวคิดในการศึกษาและการทบทวนวรรณกรรม

ในการศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้าง-หุ้นส่วนนิติบุคคลในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ นั้นมีทฤษฎีและแนวคิดที่นำมาใช้ประกอบการศึกษาหลายส่วนคือ

1. แนวคิดเกี่ยวกับพฤติกรรมผู้ซื้อ
2. พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543
3. กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544
4. สรุปประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี
5. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544
6. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 99/2544
7. ข้อแตกต่างการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีและผู้สอบบัญชีภาษีอากร
8. การทบทวนวรรณกรรม

แนวคิดเกี่ยวกับพฤติกรรมผู้ซื้อ

พฤติกรรมผู้ซื้อ (Buyer Behavior)¹ หมายถึง การกระทำของบุคคลหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนซื้อสินค้าและบริการด้วยเงินรวมทั้งกระบวนการตัดสินใจ ซึ่งเป็นตัวกำหนดให้มีการกระทำหรือพฤติกรรมของผู้ซื้อหรือเป็นปฏิกิริยาของบุคคลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้รับและการใช้สินค้าและบริการทางเศรษฐกิจรวมทั้งกระบวนการต่าง ๆ ของการตัดสินใจซึ่งเกิดก่อน และเป็นตัวกำหนดปฏิกิริยาต่าง ๆ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ส่วนคือ

1. ปฏิกิริยา หมายถึง กิจกรรมต่างๆ เช่น การจ่ายของในร้านค้า การซื้อ การขนสินค้า การใช้ประโยชน์และการประเมินค่าสินค้า เป็นต้น
2. บุคคลเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้รับและการใช้สินค้าและบริการทางเศรษฐกิจ หมายถึงผู้บริโภคคนสุดท้าย โดยมุ่งที่ตัวบุคคลผู้ซื้อสินค้าและบริการเพื่อนำไปอุปโภคและเพื่อการบริโภคที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เช่น ครอบครัวหรือเพื่อน

¹ ปริญ ลักมิตานนท์, จิตวิทยาและพฤติกรรมผู้บริโภค, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ : กรกฎาคม 2544. หน้า 55

3. กระบวนการต่าง ๆ ในการตัดสินใจซึ่งเกิดก่อน และเป็นตัวกำหนดปฏิกิริยาต่าง ๆ รวมถึงการตระหนักถึงความสำคัญของกิจกรรมการซื้อของผู้บริโภคที่กระทบโดยตรงต่อปฏิกิริยาทางการตลาดที่สังเกตได้ เช่น การติดต่อพนักงานขาย สื่อโฆษณาและการเปิดรับข่าวสารโฆษณา การสอบถามอย่างไม่เป็นทางการจากญาติมิตร การสร้างความโน้มเอียงหรือเกณฑ์ในการประเมินค่าทางเลือกต่าง ๆ และปฏิกิริยาต่าง ๆ

เป้าหมายของการตัดสินใจ²

การตัดสินใจ คือ กระบวนการของมนุษย์และสัมผัสอันเกี่ยวกับปรากฏการณ์ทางสังคมและส่วนบุคคลที่มีค่านิยมและความเชื่อแฝงอยู่ ซึ่งรวมทั้งพฤติกรรมทางเลือกทางเลือกของปัจเจกบุคคลเพื่อสามารถก้าวไปสู่สภาพการณ์ที่พึงปรารถนา

ตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ³

การตัดสินใจของผู้บริโภคได้รับอิทธิพลและปรับรูปแบบได้โดยปัจจัยและตัวกำหนดหลายอย่างซึ่งสามารถจัดแบ่งได้ 4 กลุ่ม คือ

1. ตัวกระตุ้นหรือสิ่งเร้าทางการตลาด หรือข่าวสารทางการตลาด เป็นสิ่งที่นักการตลาดสามารถควบคุมได้ ซึ่งได้แก่ 4P's ประกอบด้วย

1.1 ผลิตภัณฑ์ (Product) ลักษณะบางประการของผลิตภัณฑ์ของบริษัทอาจกระทบต่อพฤติกรรมกรรมการซื้อของผู้บริโภค

1.2 ราคา (Pricing) ราคามีอิทธิพลต่อพฤติกรรมกรรมการซื้อเมื่อผู้บริโภคทำการประเมินทางเลือกและทำการตัดสินใจ

1.3 ช่องทางการจำหน่าย (Placement-Channel of Distribution) ซึ่งเป็นกลยุทธ์ของนักการตลาดในการทำให้มีผลิตภัณฑ์ไว้พร้อมจำหน่าย สามารถจะก่ออิทธิพลต่อ “การพบ” ผลิตภัณฑ์แน่นอนว่าสินค้าที่มีการจำหน่ายแพร่หลายและง่ายที่จะซื้อจะทำให้ผู้บริโภคนำไปประเมินประเภทของช่องทางที่นำเสนออีกอาจก่ออิทธิพลต่อการรับรู้ภาพพจน์ของผลิตภัณฑ์

1.4 การส่งเสริมตลาด (Promotion-Marketing Communication) การส่งเสริมการตลาดสามารถก่ออิทธิพลต่อผู้บริโภคได้ทุกขั้นตอนของกระบวนการตัดสินใจซื้อ

² เรื่องเดียวกัน หน้า 59

³ อคูลย์ จาตุรงค์กุล, พฤติกรรมผู้บริโภค (ปรับปรุง ครั้งที่ 6), กุมภาพันธ์ 2543. หน้า 25 - 26

2. อิทธิพลจากสิ่งแวดล้อม โดยปกติแล้วผู้บริโภคนั้นจะอาศัยอยู่ในสิ่งแวดล้อมที่มีความซับซ้อน กระบวนการตัดสินใจและพฤติกรรมของเขาได้รับจากวัฒนธรรม ชั้นทางสังคม ตลอดจนอิทธิพลจากตัวบุคคลเอง

3. อิทธิพลและความแตกต่างของตัวบุคคล เป็นปัจจัยภายในลักษณะหนึ่งที่มีอิทธิพลต่อพฤติกรรมผู้บริโภค มีความแตกต่างกันที่ทรัพยากรมนุษย์และความรู้ของผู้บริโภค รูปแบบของการใช้ชีวิต การสนใจ ทัศนคติและบุคลิกภาพ เป็นต้น

4. กระบวนการทางจิตวิทยา ซึ่งเป็นสิ่งที่มีอิทธิพลเป็นอย่างมากต่อพฤติกรรมของผู้บริโภค นักวิจัยการตลาดมีความสนใจเรื่องนี้มาก กระบวนการนี้ประกอบด้วยการดำเนินกรรมวิธีเกี่ยวกับข่าวสารและการเรียนรู้ เป็นต้น

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ข้อกำหนดเกี่ยวกับ “การจัดทำงบการเงิน” ตาม พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543⁴

ผู้ประกอบการธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคล คือ ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด นิติบุคคลต่างประเทศที่ตั้งสำนักงานเพื่อทำธุรกิจในประเทศไทย กิจกรรมร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรจะต้องมีหน้าที่จัดทำงบการเงินประจำปี และต้องนำส่งต่อกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ ทุกกรอบปีบัญชี

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้กำหนดในเรื่องการจัดทำงบการเงินไว้ ดังนี้

1. การปิดบัญชี
2. การจัดทำงบการเงิน
3. การจัดส่งงบการเงินประจำปี

1. การปิดบัญชี

1.1 ปิดบัญชีทุก 12 เดือน

1.2 กรณีไม่ครบ 12 เดือน คือ

1.2.1 รอบปีบัญชีแรก

1.2.2 รอบปีบัญชีที่ได้รับอนุญาตเปลี่ยนวันสิ้นสุดต่อสารวัตรใหญ่บัญชี หรือ

สารวัตรบัญชี

⁴ สุมนา เศรษฐนันท์, การจัดทำบัญชีและงบการเงินตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (ฉบับสมบูรณ์), กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544. หน้า 23 - 25

1.3 สถานที่ประกอบธุรกิจเป็นประจำ (สาขา) ซึ่งมีหน้าที่จะต้องจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้จะต้องปิดบัญชีพร้อมสำนักงานใหญ่ เพื่อจัดทำงบทดลองและนำไปจัดทำงบการเงินรวมกับสำนักงานใหญ่โดยไม่ต้องจัดทำงบการเงินของสาขาแห่งนั้น

2. การจัดทำงบการเงิน

งบการเงิน หมายถึง รายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการซึ่งประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ในทางกฎหมายได้กำหนดความหมายของงบการเงินไว้ว่า การจัดทำข้อมูลในทุกประเภท เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินสะท้อนภาพฐานะที่แท้จริง แต่ในบางกิจการที่มีลักษณะเป็นธุรกิจขนาดเล็ก หรือธุรกิจครอบครัว ความจำเป็นในการใช้ข้อมูลในงบการเงินมีไม่มาก ค่าใช้จ่ายในการจัดทำงบการเงินไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ ดังนั้น จึงได้มีการกำหนดให้จัดทำงบการเงินตามประเภทของธุรกิจ

ประเภทของงบการเงินประจำปีและรายการย่อที่กฎหมายกำหนดให้จัดทำ ได้แยกออกเป็น 5 แบบตามประกาศของกรมทะเบียนการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2544 มีดังนี้

แบบที่ 1 ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ให้จัดทำ

1. งบดุลและงบกำไรขาดทุน
2. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

แบบที่ 2 บริษัทจำกัด ให้จัดทำ

1. งบดุลและงบกำไรขาดทุน เปรียบเทียบ 2 ปี
2. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น
3. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

แบบที่ 3 บริษัทมหาชนจำกัด ให้จัดทำ

1. งบกระแสเงินสด
2. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น
3. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. งบดุลและงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ 2 ปี ในกรณีที่มิบริษัทย่อยให้แสดงงบรวมและงบเฉพาะบริษัท

แบบที่ 4 นิติบุคคลต่างประเทศ ที่เข้ามาตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย ให้จัดทำ

1. งบดุลและงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ 2 ปี
2. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นใหญ่
3. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

แบบที่ 5 กิจการร่วมค้าให้จัดทำ

1. งบดุลและงบกำไรขาดทุนเปรียบเทียบ 2 ปี
2. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ร่วมค้า
3. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

การจัดทำงบการเงินตามแบบที่กำหนดจะเริ่มบังคับใช้ในรอบปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป

3. การจัดส่งงบการเงินประจำปี

1. ระยะเวลาที่กำหนดให้จัดส่งต่อกรมทะเบียนการค้ากระทรวงพาณิชย์

| | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - ห้างหุ้นส่วนจำกัด - ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล - นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ - กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร | จัดส่งภายใน 5 เดือน นับแต่วันปิดบัญชี |
| <ul style="list-style-type: none"> - บริษัทจำกัด - บริษัทมหาชนจำกัด | จัดส่งภายใน 1 เดือน นับแต่งบการเงินได้รับอนุมัติจากที่ประชุมผู้ถือหุ้น |

2. สถานที่จัดส่ง

- 2.1 สำนักงานบัญชีกลาง (กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์)
- 2.2 สำนักงานบัญชีประจำท้องถิ่น (สำนักงานทะเบียนการค้าจังหวัด)
3. บทกำหนดโทษ กรณีไม่ส่งงบการเงินประจำปี ปรับไม่เกิน 50,000 บาท

ข้อกำหนดเกี่ยวกับ “การสอบบัญชี” ตาม พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543⁵

งบการเงินประจำปีของห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล บริษัทมหาชนจำกัด บริษัทจำกัด นิติบุคคลต่างประเทศและกิจการร่วมค้าที่ได้จัดทำขึ้นประจำปี จะต้องผ่านการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ยกเว้นงบการเงินประจำปีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ หรือรายได้รายการใดรายการหนึ่ง หรือทุกรายการไม่เกินที่กำหนด โดยกฎกระทรวง

กฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544

สาระสำคัญของกฎกระทรวงว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544 คือ

ข้อ 1. ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ และรายได้ทุกรายการไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ดังต่อไปนี้ ให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1. ทุนห้าล้านบาท
2. สินทรัพย์รวมสามสิบล้านบาท
3. รายได้รวมสามสิบล้านบาท

ข้อ 2. กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับการจัดทำงบการเงิน ซึ่งมีรอบปีบัญชีสิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป

จากข้อยกเว้นตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ดังกล่าวมีผลทำให้กรมสรรพากรต้องได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มีนาคม 2544 กำหนดว่า งบการเงินดังกล่าวเมื่อไปยื่นเป็นหลักฐานเพื่อการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีต้องได้รับการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดย “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร”

⁵ เรื่องเดียวกัน หน้า 27

สรุปประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี

อธิบดีกรมสรรพากร โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้กำหนดคุณสมบัติและระเบียบปฏิบัติสำหรับบุคคลที่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

1. การตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องจัดทำและยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ให้กระทำได้โดยผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

2. ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งได้แก่ บุคคลดังต่อไปนี้คือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ได้

3. ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องปฏิบัติตามงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ดังนี้

3.1 “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ต้องปฏิบัติตามงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี หรือประกาศขององค์กรวิชาชีพบัญชี ที่กฎหมายกำหนด สำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งตามกฎหมายไทยได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร ในเรื่องมรรยาทการปฏิบัติงาน การรายงาน และบทลงโทษ

กรณีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งหมดสิทธิไม่ว่าด้วยประการใด ในการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้ถือว่าเป็นผู้หมดสิทธิในการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประกาศฉบับนี้ด้วย

3.2 “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ต้องปฏิบัติตามงานตรวจสอบและรับรองบัญชีตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ดังนี้

3.2.1 คุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกไปอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

3.2.2 การปฏิบัติงาน การรายงาน และบทลงโทษ

4. “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี” ต้องรักษามรรยาทในการตรวจสอบ และรับรองบัญชีให้เป็นไปตามที่อธิบดีกำหนด

5. “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี” ต้องสอดคล้องใช้ความรู้และความระมัดระวังในการตรวจสอบและรับรองบัญชีกับผู้ประกอบวิชาชีพ โดยทั่วไปต้องปฏิบัติ ในกรณีที่พบว่าบริษัทหรือห้าง

หุ้นส่วนนิติบุคคลเจ้าของบัญชีได้มีการกระทำหรืองดเว้นการกระทำเอกสารประกอบการลงบัญชี และหรือลงบัญชีโดยที่เห็นว่าไม่ตรงกับความเป็นจริง อันอาจเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องมีเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรเสียอันเป็นสาระสำคัญ ให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเปิดเผยข้อเท็จจริงที่พบในแบบแจ้งข้อความที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามแบบแจ้งข้อความที่อธิบดีกำหนดในวรรคก่อนเพื่อยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการนั้น ให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีทำการทดสอบรายการดังกล่าวด้วย

6. ในกรณีที่ “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี” ไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามประกาศนี้ อธิบดีอาจสั่งพักหรือเพิกถอนการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีได้

7. ประกาศนี้ให้ใช้บังคับทั่วราชอาณาจักร สำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพื่อยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดภายในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไป

สรุปคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544

อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งให้ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” ต้องปฏิบัติตามการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เกี่ยวกับคุณสมบัติ การทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การออกใบอนุญาต การอบรม การต่ออายุ และการขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

ข้อ 1. คุณสมบัติ

1.1 เป็นผู้สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งกระทรวงศึกษาธิการ หรือทบวงมหาวิทยาลัย และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรองเทียบเท่า ไม่ต่ำกว่าปริญญาดังกล่าว

1.2 มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์

1.3 มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้น

1.4 ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

1.5 ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรหรือคดีอื่น ที่อธิบดีเห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

1.6 ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ

1.7 ไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพัก หรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต

1.8 ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกำหนด

ข้อ 2. ข้อทดสอบ

2.1 ผู้ประสงค์เข้ารับการทดสอบ ต้องทดสอบวิชาดังต่อไปนี้

2.1.1 วิชาการบัญชี

2.1.2 วิชาการสอบบัญชี

2.1.3 วิชาอื่นที่อธิบดีกำหนด

2.1.4 ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

2.2 ผู้ดำเนินการสอบ ได้แก่ กรมสรรพากรหรือหน่วยงานที่อธิบดีมอบหมาย

การเปิดให้มีการทดสอบ การยื่นคำขอสมัครทดสอบ ระยะเวลารับสมัคร วันเวลา สถานที่ทดสอบ ขอบเขตวิชาที่สอบ ค่าธรรมเนียมในการทดสอบ สถานที่ประกาศรายชื่อผู้มีสิทธิเข้ารับการทดสอบ ผู้ผ่านการทดสอบ และรายละเอียดอื่นที่เกี่ยวข้อง ให้เป็นไปตามที่อธิบดีกำหนด

ข้อ 3. การขอขึ้นทะเบียนและการออกใบอนุญาต

3.1 ผู้ผ่านการทดสอบทุกวิชาตามข้อ 2 จะต้องยื่นคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรพร้อมชำระค่าธรรมเนียมต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ประกาศรายชื่อผู้ผ่านการทดสอบ

3.2 เมื่อผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรเป็นผู้มีคุณสมบัติครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่เสนอคำขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่ออธิบดี เพื่อพิจารณาอนุมัติให้รับขึ้นทะเบียนและออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร

3.3 เมื่ออธิบดีอนุมัติให้รับขึ้นทะเบียน และออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้ว เจ้าหน้าที่จะทำการบันทึกชื่อ ที่อยู่ ภูมิลำเนา ที่ตั้งสำนักงาน และรายละเอียดอื่น ๆ ตามที่ได้แจ้งไว้ตามคำขอขึ้นทะเบียนและติดรูปถ่ายของผู้ยื่นลงในทะเบียนผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้วจึงออกใบอนุญาตให้ ซึ่งใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรให้ใช้แบบที่อธิบดีกำหนด และให้มีอายุห้าปี

ข้อ 4. การอบรม

เมื่อได้รับการขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้ว ผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรไม่น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปี จากองค์การวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานที่อธิบดีให้ความเห็นชอบ

ข้อ 5. การต่ออายุใบอนุญาต

5.1 กรณีใบอนุญาตหมดอายุ

5.1.1 ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ต้องยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ตามแบบที่อธิบดีกำหนด และชำระค่าธรรมเนียมการต่ออายุใบอนุญาตภายในสามเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด โดยแนบสำเนาหรือภาพถ่ายใบประกาศนียบัตร หรือหนังสือรับรองผ่านการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากร ที่ได้รับการอบรมระหว่างที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด ตามที่กำหนดในข้อ 4

5.1.2 กรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ไม่สามารถยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนดใน 5.1.1 ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตก่อนระยะเวลาดังกล่าวได้เมื่อได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีแล้ว แต่ทั้งนี้ต้องขอต่ออายุใบอนุญาตภายในเวลาไม่เกินหกเดือนก่อนวันที่ใบอนุญาตจะสิ้นสุด มิฉะนั้นให้ถือว่าผู้นั้นหมดสภาพการเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร และหากประสงค์จะเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรต่อไปจะต้องยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตและเข้ารับการอบรมทางด้านกฎหมายภาษีอากรอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบแปดชั่วโมง

5.1.3 ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้รับการต่ออายุแล้ว ให้มีอายุห้าปีนับแต่วันที่ใบอนุญาตสิ้นสุด

5.2 กรณีพ้นจากการถูกเพิกถอนใบอนุญาต

ผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาตมีสิทธิยื่นคำขอเพื่อให้ได้รับการพิจารณาอนุญาตให้กลับเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้อีกเมื่อเวลาผ่านไปเกินกว่าสามปีนับแต่วันที่ถูกเพิกถอนใบอนุญาต แต่ต้องผ่านการทดสอบตามข้อ 2 ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของอธิบดี

ข้อ 6. การขอลอกใบแทนใบอนุญาต และการขอแก้ไขทะเบียน

6.1 ในกรณีใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรสูญหาย หรือถูกทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนไม่สามารถใช้งานได้ ให้ผู้สอบบัญชีภาษีอากรยื่นคำขอใบแทนใบอนุญาตต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ใบแทนใบอนุญาตให้ใช้แบบเดียวกันกับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในข้อ 3 แต่ให้ระบุข้อความเพิ่มเติมว่า “ใบแทน” ไว้ในที่ซึ่งเห็นได้ชัดเจนและให้มีอายุเช่นเดียวกันกับใบอนุญาตฉบับจริงที่สูญหายหรือถูกทำลายหรือชำรุดเสียหายจนไม่สามารถใช้การได้นั้น

6.2 ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่มีการเปลี่ยนแปลงรายการทางทะเบียนที่ได้แจ้งไว้แล้ว กล่าวคือ ชื่อ ที่อยู่ และที่ตั้งสำนักงานตามข้อ 3 ให้แจ้งแก้ไขการเปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงตามแบบที่อธิบดีกำหนด

7. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรจะต้องชำระค่าธรรมเนียมการทดสอบ การขอขึ้นทะเบียน การอบรมจากกรมสรรพากรและการต่ออายุใบอนุญาตรวมทั้งค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ตามที่อธิบดีกำหนด

สรุปคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 99/2544

อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งให้ “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี” ต้องปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับมรรยาทการปฏิบัติงาน การรายงานและบทลงโทษ สำหรับผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยมีสาระสำคัญดังนี้

ข้อ 1. มรรยาทของผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี

1.1 ให้รักษามรรยาทตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

1.2 ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่เกินกว่า 300 คนต่อปี

1.3 ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจะต้องปฏิบัติงานและรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีตาม ข้อ 2

ข้อ 2. การปฏิบัติงานและการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจะต้องปฏิบัติดังนี้

2.1 แนวทางการปฏิบัติงาน

2.1.1 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ต้องจัดทำแนวการตรวจสอบบัญชีสำหรับงานที่รับตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเป็นหลักฐานและให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยให้จัดเก็บแนวการสอบบัญชีดังกล่าวไว้เป็นหลักฐานด้วย

2.1.2 ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ต้องจัดทำกระดาษทำการ เพื่อบันทึกการตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน

2.1.3 การปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้เน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชี และบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ โดยงบการเงินแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกรณี

2.1.4 ให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ทำการตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร

2.1.5 ให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ตนจะต้องลงลายมือชื่อรับรองในกรณีที่พบว่าห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้นมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือลงบัญชี โดยที่เห็นว่าน่าจะไม่ตรงกับความเป็นจริงอันอาจเป็นเหตุให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้นมิต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรเสีย

2.2 แนวทางการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีกรณีที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีให้แก่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ให้ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี

ข้อ 3. บทลงโทษ

3.1 กรณีที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่รักษามรรยาท และไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในข้อ 1 และข้อ 2 ข้างต้นอาจถูกพิจารณาพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตตแห่งประมวลรัษฎากร

3.2 ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้เข้ารับการอบรมเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปีอาจถูกพิจารณาพักใบอนุญาตเป็นการชั่วคราว จนกว่าผู้นั้นจะได้เข้ารับการอบรมครบตามเกณฑ์ที่กำหนด และแจ้งให้อธิบดีทราบ

3.3 กรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร มีการเปลี่ยนแปลงรายการทางทะเบียนตามที่ได้แจ้งไว้ต่ออธิบดีกล่าวคือ ชื่อ ที่อยู่ และที่ตั้งสำนักงาน โดยมีได้แจ้งการเปลี่ยนแปลงนั้นต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงโดยไม่มีเหตุอันควร อธิบดีอาจจะดำเนินการพักใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้นได้

ข้อแตกต่างการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร⁶

ผู้สอบภาษีอากรปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์และวิธีการของกรมสรรพากร แต่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติงานภายใต้พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ยกเว้นหากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ต้องปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์และวิธีการของกรมสรรพากร

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีได้ทุกประเภทธุรกิจ โดยมีแนวทางปฏิบัติ ดังนี้

1. ให้รักษามรรยาทตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505
2. ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทจำกัดและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หากเกินกว่า 300 รายต่อปี จะถือเป็นข้อเท็จจริงว่ามีได้ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชี
3. แนวทางการปฏิบัติงาน ให้ปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 40 พ.ศ. 2541 เรื่องแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต) ทั้งนี้เพื่อให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็น

⁶ เรื่องเดียวกัน หน้า 30-35

ไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นแนวทางการปฏิบัติหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนี้

3.1 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องปฏิบัติตามตามมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่กำหนดในกฎกระทรวงและตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนด โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

3.2 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องวางแผนและปฏิบัติงานโดยการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพต่อข้อมูลของกิจการ โดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมที่อาจมีอยู่ ซึ่งเป็นเหตุให้ข้อมูลในงบการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

3.3 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบบัญชีโดยอาศัยมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนด โดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยเป็นหลักและคำนึงถึงข้อกำหนดขององค์กร หรือหน่วยงาน หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพ ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือบางกรณีตามหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีและตามรูปแบบที่กำหนดไว้ในหนังสือตอบรับงาน

4. แนวทางในการรายงานการตรวจสอบให้ปฏิบัติตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 41 (พ.ศ. 2541) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี โดยการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนี้

4.1 การลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้อง

4.1.1 ระบุถึงการเงินของกิจการที่ตรวจสอบสำหรับงวดบัญชี และสิ้นสุดงวดบัญชี และให้แจ้งในรายงานการสอบบัญชีด้วยว่า ข้อมูลในงบการเงินดังกล่าวเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการและผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความคิดเห็นจากผลการตรวจสอบ

4.1.2 รายงานว่าได้ตรวจสอบงบการเงิน ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่เพียงใด โดยระบุถึงวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อให้ได้ข้อมูลในการแสดงความคิดเห็น

4.1.3 แสดงความเห็นไว้ในรายงานการสอบบัญชีว่า งบการเงินที่ตรวจสอบแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด (ถ้ามี) ของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่เพียงใด

4.2 การลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี อย่างไม่มีเงื่อนไข ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำรายงานการสอบบัญชีตามแบบรายงานการสอบบัญชีท้ายประกาศนี้

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องการเน้นข้อมูลและเหตุการณ์ ซึ่งไม่กระทบต่อความเห็นของคนหรือกิจการที่ปิดบัญชีเป็นครั้งแรกนับแต่เรื่องดำเนินการ หรือกิจการที่มีการเปลี่ยนแปลงปีบัญชีหรือกิจการที่จัดทำงบการเงินเปรียบเทียบตั้งแต่สองปีขึ้นไป ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแก้ไขเพิ่มเติมแบบรายงานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับความรับผิดชอบและขอบเขตการปฏิบัติงาน

ในกรณีที่การจัดทำงบการเงิน และรายงานการสอบบัญชีเป็นภาษาต่างประเทศ ข้อความและรายการของงบการเงินและรายงานการสอบบัญชียุ่่นต้องถูกต้องครบถ้วน ตรงกับข้อความและรายการของงบการเงินและรายงานการสอบบัญชีที่ทำเป็นภาษาไทย

4.3 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีอย่างมีเงื่อนไขเมื่อเห็นว่า กรณีใดกรณีหนึ่งหรือหลายกรณีต่อไปนี้มีความสำคัญ

4.3.1 ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ตามอำนาจและหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดและหรือตามมาตรฐานการสอบบัญชี

4.3.2 งบการเงินที่ตรวจสอบมิได้แสดงรายการ และข้อมูลทางการเงินของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป

4.3.3 งบการเงินที่ตรวจสอบมิได้เปิดเผยข้อความและรายการอย่างเพียงพอ อันอาจทำให้เกิดการหลงผิด หรือเสียหายแก่กิจการที่สอบบัญชียุ่่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง

4.3.4 บัญชีและงบการเงินที่ตรวจสอบมิได้จัดทำตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งมีผลกระทบต่อความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญของงบการเงิน

4.4 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีว่างบการเงินไม่ถูกต้อง เมื่อเห็นว่ากรณีใดกรณีหนึ่ง หรือหลายกรณีตามข้อ 4.3 (2) (3) หรือ (4) มีความสำคัญมาก

4.5 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องลงลายมือชื่อ โดยไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับฐานะการเงินผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด (ถ้ามี) ของกิจการที่สอบบัญชียุ่่น เมื่อเห็นว่ากรณีใดกรณีหนึ่งหรือหลายกรณีดังต่อไปนี้มีความสำคัญมาก

4.5.1 ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ตามอำนาจและหน้าที่ ที่กฎหมายกำหนดและหรือตามมาตรฐานการสอบบัญชี

4.5.2 มีปัญหาต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ หรือมีความไม่แน่นอนอื่นในอนาคตอันอาจกระทบถึงฐานะการเงินของกิจการสอบบัญชียุ่่น

4.6 ในกรณีที่ลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีอย่างมีเงื่อนไขหรือการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง หรือไม่แสดงความเห็นให้ใช้รายงาน

การสอบบัญชีอย่างมีเงื่อนไขหรือการแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องหรือไม่แสดงความเห็นให้ใช้แบบรายงานการสอบบัญชีตามข้อ 4.2 โดยแก้ไขเพิ่มเติมและระบุถึงสาเหตุหรือผลกระทบถ้าคำนวณได้ไว้ในรายงานการสอบบัญชีด้วย

4.7 ในกรณีที่ลงลายมือชื่อรับรอง โดยการแสดงความเห็นต่อบการเงินของกิจการที่เล็กหรือชำระบัญชี หรือของกิจการที่มีได้ดำเนินการเพื่อนำผลกำไรมาแบ่งปันกัน หรือการลงลายมือชื่อเพื่อรับรองในกรณีอื่น ให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแก้ไขเพิ่มเติมแบบรายงานการสอบบัญชีตามข้อ 4.2 ให้เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

5. บทลงโทษ กรณีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่รักษามารยาท และไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบและรายงานตามเงื่อนไขที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ก.บช. กำหนดจะถูกสั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาต

การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนจำกัดและห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับ ยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กล่าวคือห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สิ้นทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท โดยมีแนวทางปฏิบัติดังนี้

1. ให้รักษามารยาทตามที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505

2. ปฏิบัติงานตรวจสอบและรับรองบัญชีได้ไม่เกิน 300 รายต่อคนต่อปี

3. แนวทางการปฏิบัติงาน (ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 99/2544)

3.1 ต้องจัดทำแนวการสอบบัญชี สำหรับงานที่รับตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเป็นหลักฐานและให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยให้จัดเก็บแนวการสอบบัญชีดังกล่าวไว้เป็นหลักฐานด้วย

3.2 ต้องจัดทำกระดาษทำการ เพื่อบันทึกการตรวจสอบและจัดเก็บไว้เป็นหลักฐาน

3.3 ให้เน้นการทดสอบความถูกต้องของงบการเงินและบัญชีว่าถูกต้องเป็นจริงตามควรตรงตามเอกสารประกอบการลงบัญชีและบันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปหรือไม่ โดยงบการเงินแสดงข้อมูลและรายการตรงตามสมุดบัญชี รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเลือกใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับกรณี

3.4 ตรวจสอบการปรับปรุงกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิทางบัญชี เป็นกำไรสุทธิ/ขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบการจัดทำบัญชีพิเศษของกิจการที่กำหนดไว้ ตามประมวลรัษฎากร

3.5 เปิดเผยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของบัญชี และแจ้งพฤติการณ์ไว้ในรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ตนจะต้องลงรายชื่อรับรอง ในกรณีที่พบว่าห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้นมีพฤติการณ์ในการทำเอกสารประกอบการลงบัญชีหรือลงบัญชีโดยที่เห็นว่าน่าจะไม่ตรงกับความเป็นจริง อาจเป็นสาเหตุให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งตามกฎหมายมีต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรเสีย

4. แนวทางการรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้รายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามแบบแนบท้ายคำสั่งนี้

5. บทลงโทษ

5.1 กรณีที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีไม่รักษามารยาท และไม่ปฏิบัติตามตรวจสอบตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด อาจถูกพิจารณาพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตตแห่งประมวลรัษฎากร

5.2 กรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ได้เข้ารับการอบรมเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร น้อยกว่าเก้าชั่วโมงต่อปีอาจถูกพิจารณาพักใบอนุญาตเป็นการชั่วคราวจนกว่าผู้นั้นจะได้เข้ารับการอบรมครบตามเกณฑ์ที่กำหนดและแจ้งให้อธิบดีทราบ

5.3 กรณีที่ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงรายการทางทะเบียน ตามที่ได้แจ้งไว้ต่ออธิบดีกรมสรรพากร กล่าวคือ ชื่อ ที่อยู่ และที่ตั้งสำนักงาน โดยมีได้แจ้งการเปลี่ยนแปลงนั้นต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงโดยไม่มีเหตุอันควร อธิบดีอาจจะดำเนินการพักใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีภาษีอากรนั้นก็ได้

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถปฏิบัติตามงานตรวจสอบและรับรองบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีภาษีอากรได้ โดยใช้แนวทางปฏิบัติงานเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

การทบทวนวรรณกรรม

ไพโรจน์ เกตุภักดิ์ภู๗ ได้ศึกษาเรื่อง “การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กพึงประสงค์” สรุปใจความโดย

⁷ ไพโรจน์ เกตุภักดิ์ภู๗, การวิจัยเชิงสำรวจเกี่ยวกับคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กพึงประสงค์ : กรุงเทพมหานคร, <http://nukbunchee.com>

ตั้งเป้าได้ว่า การวิจัยเชิงสำรวจครั้งนี้มุ่งศึกษาถึงคุณสมบัติ ความรู้ ความชำนาญของผู้สอบบัญชี ภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร โดย กลุ่มตัวอย่างเป็นเจ้าของกิจการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของ ห้างหุ้นส่วนขนาดเล็กที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท สิ้นทรัพย์รวมและรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท จำนวน 294 ราย โดยใช้แบบสอบถาม 1 ฉบับเป็นเครื่องมือ ผลการวิจัยเชิงสำรวจพบว่า

1. ต้องการเพศหญิงมาเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรมากกว่าเพศชาย
2. ผู้สอบบัญชีภาษีอากรควรจบการศึกษาระดับปริญญาตรี
3. อายุระหว่าง 25 – 29 ปี
4. ประสบการณ์จากงานที่เกี่ยวข้อง 6 – 10 ปี
5. ด้านคุณสมบัติที่ต้องการคือ ความซื่อสัตย์สุจริต เทียงธรรม รอบคอบ ไม่เปิดเผยความลับของลูกค้า
6. ด้านความชำนาญที่ต้องการคือ การให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร การแก้ไขปัญหาที่เกิดจากการตรวจสอบ การให้คำปรึกษาด้านการบัญชี สอบทานงานสอบบัญชี ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ควบคุมงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นางลักษณ์ พัฒนบัณฑิต สุสิทธิ์ ตรียะประเสริฐพร และสมชาย วงศ์ทรัพย์สิน^๑ ได้ทำการศึกษาเรื่อง “ปัจจัยในการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัด ในเขตกรุงเทพมหานคร” สรุปใจความโดยสังเขปว่า การวิจัยเรื่องนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัดในเขตกรุงเทพมหานครและศึกษาถึงความแตกต่างของประเภทกลุ่มตัวอย่างว่ามีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีหรือไม่ ผลการวิจัยพบว่า

1. การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัท และห้างหุ้นส่วนจำกัด ในเขตกรุงเทพมหานคร จากภาพรวมของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัด ในเขตกรุงเทพมหานครทั้งหมดพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการสำนักงานบัญชีที่มีความสำคัญมากที่สุด 5 อันดับแรก ได้แก่ การให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร ความรวดเร็วตรงต่อเวลาในการให้บริการ การให้คำปรึกษาเรื่องหลักการบัญชีและระบบบัญชี ความเป็นระบบในการทำงานของสำนักงาน และคุณภาพของการให้บริการ

2. การวิเคราะห์ในส่วนของความแตกต่าง ของประเภทของกลุ่มตัวอย่างว่า มีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชี ซึ่งพบว่าความแตกต่างของขนาดธุรกิจมีผลต่อการ

^๑นางลักษณ์ พัฒนบัณฑิต สุสิทธิ์ ตรียะประเสริฐพร และสมชาย วงศ์ทรัพย์สิน, ปัจจัยในการเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนจำกัด ในเขตกรุงเทพมหานคร, กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543. หน้า (1).

ตัดสินใจเลือกใช้บริการจากสำนักงานบัญชี ในขณะที่ความแตกต่างของประเภทธุรกิจ ระบบภาษี มูลค่าเพิ่ม ระยะเวลาในการดำเนินงาน และการมีบุคคลภายนอกมาช่วยบริหารหรือตัดสินใจของ ธุรกิจไม่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกใช้บริการ

นฤนาถ มาลัยรัตน์^๙ ได้ศึกษาเรื่อง “ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของลูกค้า ที่เลือกใช้ บริการการวางระบบบัญชีของบริษัท สำนักงาน เอสจีวี-ณ ถกลาง จำกัด สาขาภาคเหนือ” สรุปโดย สังเขป คือ ปัจจัยทางการตลาดที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของลูกค้าที่เลือกใช้บริการการวางระบบ บัญชีของบริษัท สำนักงาน เอสจีวี-ณ ถกลาง จำกัด สาขาภาคเหนือมากที่สุดอันดับแรก คือ คุณภาพ การให้บริการการวางระบบบัญชี ในอันดับสอง คือ อัตราค่าธรรมเนียมในการให้บริการ อันดับ สาม คือ สถานที่ตั้งของบริษัท สำนักงาน เอสจีวี-ณ ถกลาง จำกัด สาขาภาคเหนือ ในอันดับสี่ คือ การประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับการให้บริการการวางระบบบัญชี

คุณภาพการให้บริการการวางระบบบัญชี ที่ลูกค้าส่วนใหญ่ให้ความสำคัญมากกว่าคุณภาพ ด้านอื่น ๆ และมีค่าเฉลี่ยในระดับสำคัญมากที่สุด คือ คุณภาพในด้านผู้ให้บริการมีความรู้ ความ ชำนาญ ผู้ให้บริการสามารถแก้ไขปัญหาให้แก่ลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว ตามความต้องการของลูกค้า และมีการให้บริการที่ถูกต้องและสม่ำเสมอ ตามลำดับ

ลักษณะการให้บริการการวางระบบบัญชี ที่ลูกค้าส่วนใหญ่ต้องการมากกว่าลักษณะอื่น ๆ และมีค่าเฉลี่ยในระดับต้องการมากที่สุด คือ ผู้ให้บริการมีความรู้ความสามารถ ผู้ให้บริการสามารถ แก้ไขปัญหาให้แก่ลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว ตามความต้องการของลูกค้า อธิบายงานอย่างถูกต้อง และ ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ไม่ทำให้ลูกค้าเกิดปัญหาจากการใช้บริการ เก็บรักษาความลับของลูกค้า ได้ และมีการให้บริการที่ถูกต้องและสม่ำเสมอ ตามลำดับ

ปัจจัยภายนอกอื่น ๆ ที่ลูกค้าส่วนใหญ่ให้ความสำคัญในการตัดสินใจเลือกใช้บริการการ วางระบบบัญชี มากกว่าปัจจัยอื่น ๆ คือ การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและการเปลี่ยนแปลงของ ภาวะเศรษฐกิจ รongลงมาคือ การแข่งขันทางธุรกิจที่รุนแรงมากขึ้น

ปัจจัยภายในองค์การที่ลูกค้าส่วนใหญ่ให้ความสำคัญในการตัดสินใจเลือกใช้บริการ การ วางระบบบัญชีมากกว่าปัจจัยภายในอื่น ๆ คือ การขยายตัวของธุรกิจ รongลงมาคือ ปริมาณงาน ที่มากขึ้น และระบบการทำงานที่มีความซับซ้อนมากขึ้นตามลำดับ

^๙ นฤนาถ มาลัยรัตน์, ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของลูกค้าที่เลือกใช้บริการการวางระบบบัญชีของ บริษัท สำนักงาน เอสจีวี-ณ ถกลาง จำกัด สาขาภาคเหนือ, เชียงใหม่ : มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2541. หน้า ข. – ค.